



María Elena Casella

Instituto de Investigaciones Teóricas y Aplicadas, Escuela de Contabilidad.

ANÁLISIS CONSTITUCIONAL DE LOS REGIMENES DE TRIBUTACIÓN SIMPLIFICADOS

1 INTRODUCCION

El propósito de este trabajo es el de analizar algunos aspectos relativos a la adopción por parte de las administraciones fiscales, de regímenes especiales diferenciados para gravar a las pequeñas y medianas empresas. Existe opinión generalizada, en las distintas administraciones fiscales del mundo, a favor de un diseño fiscal y régimen de aplicación que propicien la inclusión generalizada de las pymes en la red tributaria. Esto obedece, no tanto a motivos de recaudación fiscal, sino a mejorar la eficiencia a través de la simplificación en el cumplimiento y control. Se pretende plantear algunos interrogantes:

- 1- ¿Es conforme a los principios constitucionales gravar a las pymes de manera que se aparten de los regímenes generales?
- 2- ¿Cumple el Régimen Simplificado para pequeños contribuyentes en la República Argentina los principios y garantías que se analizan en la pregunta 1?

2 El principio de legalidad

En el Derecho Constitucional en general, y en Derecho tributario en particular, este principio adquiere gran trascendencia.

El mismo consagra la necesidad de que el establecimiento de un tributo y la regulación de sus aspectos esenciales (hecho imponible, sujeto pasivo, exenciones) debe hacerse mediante una norma con jerarquía de ley.

Es decir según surge de nuestra constitución Nacional, no hay tributo sin ley emanada del Congreso de la Nación, aspecto esencial en la separación de poderes de nuestro Sistema Representativo Republicano de Gobierno.

Existe una clasificación en lo que hace a este principio de reserva de ley que puede considerarse de manera absoluta o relativa. La reserva de ley es absoluta si ella contempla todos los elementos de un tributo de manera acabada, sin dejar espacio para la integración de una fuente distinta y es relativa si se limita a establecer los principios y criterios dentro de los cuales la materia reservada podrá ser posteriormente establecida, en todo o parte por una fuente secundaria.

Aquí nos encontramos con un primer condicionante de todo tributo, y de los regímenes especiales de tributación entre ellos, ya que nos establece los elementos de la relación tributaria que deben forzosamente ser establecidos



por ley emanada del Congreso. De manera residual, entonces, otros aspectos secundarios pueden ser establecidos por normativa de carácter inferior, emanadas del Poder Ejecutivo (los decretos reglamentarios, las Resoluciones generales).

3 El principio de la igualdad consagrado en nuestra Constitución Nacional

3.1 La igualdad como base del impuesto y de las cargas públicas

El principio de igualdad se encuentra receptado en el art 16 de nuestra CN, en cuanto expresa "Todos sus habitantes son iguales ante la ley" Su aplicación en materia tributaria encuentra sustento en el mismo artículo: "la igualdad es la base del impuesto y las cargas públicas". Este principio puede ser abordado desde tres puntos de vista: igualdad en la ley, por la ley y ante la ley.

3.2 Igualdad ante la ley: significa que las leyes deben ser aplicadas en todos los supuestos que la ley contempla, de la manera también por ella determinada, es decir, de igual manera. Si la ley no prevé discriminación o diferente tratamiento, el órgano que la aplica debe hacerlo en todos los casos por igual; en cambio si la ley prevé distintos tratamientos, el órgano aplicador tendrá ante sí tanto tratamientos como la ley prevea aplicar. Es decir la ley tratará de forma igual en todos los supuestos que constituyan casos asimismo idénticos. Este principio operaría como limitador a los órganos jurisdiccionales que deberían juzgar de manera idéntica en situaciones similares. Sin embargo no son pocos los casos donde la jurisprudencia ha variado el sentido en la aplicación de la ley a situaciones similares.

En este sentido Jarach afirma: "El principio de igualdad...no significa.... simplemente igualdad ante la ley, es decir, que la ley se aplica de igual manera a todo el mundo, o sea, que frente a una relación jurídico tributaria nacida de la ley, todos deben ser tratados con aplicación de los mismos principios legales establecidos" ¹

3.3 Igualdad en la ley:

Existe vaguedad en la jurisprudencia y en la doctrina para explicar el principio de la igualdad fiscal. Así como la igualdad ante la ley parecería ser un principio limitador a la potestad de los órganos jurisdiccionales, la igualdad en la ley se erige como un límite constitucional a la potestad legislativa, condiciona la validez de las leyes que se sancionan. No significa que todos los habitantes deban recibir el mismo tratamiento por parte de la ley sino que todos los "iguales" deben ser idénticamente considerados por ella. Implica entonces una doble prohibición: gravar igual a los desiguales (que se encuentran en situaciones diferentes) o de gravar distintamente a personas iguales (en situaciones análogas). Sintetizando podríamos decir que dicha garantía requiere que ante situaciones consideradas análogas por la ley se impongan gravámenes idénticos a los contribuyentes, de manera que se admite la creación de clases en base a una razonable diferenciación legal de sus

¹ Jarach Dino en "finanzas Públicas y Derecho Tributario" Ed. Cangallo Bs As 1983, pág. 320



situaciones, debiendo el legislador abstenerse de efectuar discriminaciones arbitrarias, injustas u hostiles contra determinadas personas o categoría de personas.

En cuanto al criterio a utilizar para establecer categorías se destacó por el máximo tribunal que atender a la capacidad contributiva hace a la igualdad fiscal.

No necesariamente las distinciones que efectúa la ley se basarán en criterios de capacidad contributiva, ya que el Estado persigue otros fines además de fines fiscales. Inclusive la tributación puede ser empleada como herramienta para el logro de fines como la protección o el fomento de ciertas actividades económicas (aunque no debieran ser criterios arbitrarios inc. 18 y 19 Art 75 CN prosperidad, bienestar, progreso, generación de empleo)

Villegas sostiene "pero esto no significa que la apreciación de la capacidad contributiva varíe según los fines (fiscales o extrafiscales) que el legislador se proponga obtener. La capacidad contributiva debe ser siempre evaluada tan sólo según las exteriorizaciones de riqueza que el legislador estima observar en las personas. Debe, entonces, bastar con decir que en ciertos casos, en los cuales, además del fin fiscal, se persiga un objetivo extrafiscal, la ley puede excepcionalmente no fundar los distinguos en la capacidad contributiva, siempre que ellos, por supuesto, sean justificados y razonables".²

Atendiendo al principio de igualdad fiscal, la CS ha confirmado la validez de los tributos que discriminan en función de la capacidad económica de los contribuyentes tales como los progresivos.

A esta altura del análisis podríamos decir entonces que el establecimiento de regímenes simplificados para pequeños contribuyentes (que se aparten de los regímenes generales), que atiendan a la diferenciación en virtud de la distinta capacidad contributiva que presentan las pymes o que se justifiquen en otros fines extrafiscales como son otorgar formalidad, favorecer el empleo, etc., no son de por sí contrarios al principio de igualdad consagrado en nuestra Carta Magna.

El problema central que se presenta es la elección de los parámetros para exteriorizar la distinta capacidad contributiva, de manera de no vulnerar la igualdad en ningún sentido. Una lección errónea de parámetros podría no permitir categorizar como pequeños contribuyentes a sujetos que realmente reúnen estas características o, en sentido contrario, podría permitir incluir bajo esos parámetros a sujetos que en realidad no son pequeños contribuyentes.

3.4 Igualdad por la ley:

Se entiende como la posibilidad de la ley de buscar una igualación económica de los sujetos en base a una distribución social de la riqueza. Podría decirse que este está subsumido en igualdad "en" la ley "tratar de forma idéntica a los iguales" y diferente a los desiguales.

² Villegas Hector Curso de finanzas y derecho tributario. Depalma 1979 Pag 189



Art 75 inc. 19 de la CN otorga al congreso nacional, la facultad –deber de “proveer... al progreso económico con justicia social”

De la interpretación correcta de este principio constitucional surge la justificación más clara de la adopción por parte de las administraciones fiscales de regímenes especiales diferenciados para pequeños contribuyentes. “El Estado no siempre ejercita sus potestades tributarias persiguiendo únicamente fines fiscales, pues la tributación puede ser empleada como herramienta para el logro de otro orden de fines, tales como la protección o el fomento de ciertas actividades económicas como ya mencionara.”³ En pprios cont en materia tributaria, errepar pag.

4 Generalidad

Surge como corolario del de igualdad y del mismo art. 16 CN. Alude a que una vez establecidas las categorías o clases de contribuyentes, el gravamen debe ser aplicado a todos los que las componen y en forma pareja, no sólo a una parte de los contribuyentes que integran una misma categoría “El tributo debe ser establecido de manera que cualquier persona componente de una clase o categoría de contribuyentes, si se encuentra en la situación que la ley prevé como hecho generador de la obligación tributaria, debe quedar sujeta a ésta en idéntica medida que los demás contribuyentes integrantes de la misma categoría.”⁴

5 Análisis de la situación en Argentina

Las Pymes conforman un universo de empresas cuya inserción en el conjunto económico social, se caracteriza por su especial importancia, tanto por su contribución al producto Bruto Interno, como factor de estabilidad social y progreso económico, y como fuente generadora de trabajo y empleo. Esta situación no es muy diferente a lo que sucede en otros países de Latinoamérica o del mundo en general.

Las pymes, como unidades generadoras de empleo, producen externalidades positivas significativas, de allí que corresponde dispensarles un tratamiento impositivo favorable. Cumplen un papel fundamental, siendo las únicas oportunidades reales de generar empleo en vastas zonas del país, contribuyendo así a la cohesión social.

Se observa, por otra parte en las pequeñas y medianas organizaciones, serias dificultades de acceso al crédito externo, financiándose con la reinversión de utilidades propias. Como corolario de esta situación sería esperable que la política tributaria otorgue algún tipo de desgravación a la reinversión de sus utilidades.

Las pymes, por lo general hacen uso intensivo de mano de obra, la política tributaria debería contribuir a reducir los costos laborales de la pequeña y

³ Principios constitucionales en materia tributaria, Errepar2000 pag. 200105

⁴ Carlos Pascolini SACIFICA c/ DGI s/ Impugnación CSJN 24/09/91



mediana empresa evitando poner parámetros que desalienten el empleo formal.

La ley 25865 sancionada el 19/01/2004 establece una modificación general del sistema implementado por el Anexo de la Ley N° 24.977 (BO 6-7-98). Este sistema denominado "monotributo" ("Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes") está destinado a cobrar impuestos al sector marginal de la economía.

Este sistema integrado reemplaza el impuesto a las ganancias y al IVA. Si tenemos en cuenta que este sector marginal de la economía paga el IVA en sus consumos, que prácticamente son sus ingresos totales, no resultarían de modo alguno (al menos las categorías más bajas) contribuyentes de ganancias.

Los parámetros considerados por la ley, han permanecido vigentes desde su sanción y hoy en día resultan totalmente desactualizados por el efecto inflacionario. Cabría preguntarse entonces si los contribuyentes que actualmente abonan este tributo realmente pertenecen a la categoría que declaran y de resultar excluidos ¿No se violaría con estos parámetros el principio de capacidad contributiva al dejar afuera a contribuyentes con escasa capacidad de tributación?

Es imprescindible también tener en cuenta que la totalidad del ingreso se destina al consumo tiene efecto en la demanda, con su implicancia en la reactivación económica y en la creación de empleos.

A modo de ejemplo en el primer escalón se incluye a sujetos que perciben hasta \$ 12000 anuales. El monto anual del tributo que den abonar asciende a \$ 396 por monotributo. Pero el Impuesto al Valor Agregado contenido en su consumo (estimando como consumido la totalidad del ingreso anual) es de, más o menos, \$ 2.080.

Evidentemente es absurdo que sea contribuyente el que tenga ingresos anuales hasta \$ 12.000, y si lo tiene en ese monto abona impuestos por \$ 2.476.

Al limitar la computabilidad en el impuesto a las ganancias de los sujetos que operan con monotributistas en forma no recurrente se le limita el derecho al trabajo.

Vía decreto reglamentario se restringen situaciones no contempladas en la ley con lo cual se viola el principio de reserva de ley.

"En la República Argentina, El régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes, conocido como Monotributo, fue creado en el año 1998 mediante la Ley N° 24977, con el objeto de simplificar el cumplimiento de las obligaciones impositivas y previsionales de los pequeños contribuyentes, incorporar a los trabajadores informales a la seguridad social y reducir al máximo posible la carga y el costo que los trámites, presentaciones y pagos representan para el contribuyente" ⁽⁵⁾

⁽⁵⁾ En evolución de los regímenes simplificados para pequeños contribuyentes en la República Argentina José A Salim Walter Dángela AFIP 2006. pag 6



Humildemente haré algunas consideraciones a los objetivos planteados

En relación a la simplificación, si bien hoy ya han transcurrido 10 años desde su implementación, aún aparecen dudas interpretativas acerca de la aplicación correcta de la normativa. El organismo ha dispuesto la asistencia técnica del contribuyente, lo que reduciría sus costos fijos de cumplimiento, aún así considero que el sistema ofrece dificultades operativas que conlleva al incumplimiento de las formalidades (presión fiscal indirecta).

Respecto al objetivo de incorporar a los trabajadores informales a la seguridad social: este objetivo parcialmente se cumple. Particularmente con la incorporación de las figuras del Pequeño Contribuyente Eventual y el Monotributo Social. Sin embargo, y basándonos en las estadísticas elaboradas por la AFIP, hay un alto nivel de morosidad e incumplimiento que ponen en duda la eficiencia del sistema en relación a este objetivo.

La promoción a la formalidad económica encuentra un grave obstáculo en el Art.30 de la ley 25865, ya que los contribuyentes de los regímenes generales se ven desalentados de operar con monotributistas en la medida que las operaciones no sean recurrentes, (por la limitación en la deducción de las mismas). Esto constituye también una limitación al derecho al trabajo. La recaudación del Monotributo dentro de la recaudación total asciende sólo 0.5 % de la recaudación.

6 Conclusiones

- Que por los motivos expuestos es esperable que las Administraciones tributarias adopten regímenes especiales de tributación que favorezcan a las pequeñas y medianas empresas.
- Que los mismos deben adoptarse respetando el principio de capacidad contributiva y los principios contenidos en nuestra Constitución Nacional
- Que un sistema tributario que apunte al desarrollo sostenido de nuestra economía debe revisarse y adecuarse a dicho fin, tanto en forma positiva, a través de su diseño de fondo y forma, como también cabe lograr dicho objetivo mediante la remoción de los factores que perturban el mejor desenvolvimiento del sector considerado.
- Que debido a las características de las pymes y para un mejor aprovechamiento de los recursos de las Administraciones fiscales cabe atender a una simplificación de las innumerables obligaciones formales, que generan además una persistente aplicación de sanciones.
- Los montos de ingresos vigentes para la determinación de las categorías, teniendo en cuenta el proceso inflacionario registrado y los niveles de poder adquisitivo, mantenido constante desde el inicio del régimen hasta el momento, no permite categorizarse como pequeño contribuyente a sujetos de baja capacidad contributiva, con lo cual podríamos señalar que el régimen vigente lo es para las micro pymes, vulnerándose el principio de igualdad ante la ley y el de capacidad contributiva. Al diseñar los parámetros que permitirán encuadrar a un



contribuyente como pequeño, deben ser elegidos aquellos que sean más representativos de su capacidad contributiva para evitar lo que la doctrina denomina "enanismo fiscal", en el sentido de simular una pequeñez aparente con el fin de obtener beneficios tributarios. O la fragmentación a efectos de no superar las máximas categorías

7 Propuestas

-Se debe reestructurar el régimen actual de monotributo, por cuanto se observa en el Régimen Simplificado un incumplimiento de postulados básicos de la tributación cuales son equidad, simplicidad y neutralidad.

-Se actualicen los montos de ingresos vigentes para la determinación de las categorías, teniendo en cuenta el proceso inflacionario registrado y los niveles de poder adquisitivo,

-Se debe reestructurar el régimen sancionatorio del Régimen Simplificado, adecuando el mismo a las características de los contribuyentes a que abarca, evitando sanciones que exceden las supuestas conductas disvaliosas que se pretende castigar, porque se observa un régimen sancionatorio desproporcionado en relación a las posibles faltas cometidas.

- Dado que resultan discriminatorias y afectan la libre competencia en el mercado las restricciones vinculadas al cómputo de gastos y compras, debiera derogarse el artículo 30 del Anexo de la ley 25865 y su equivalente 39 del decreto 806 reglamentario.

- Dado que no existe control patrimonial de los contribuyentes adheridos al régimen, se debe establecer un régimen de control anual para los mismos.

8 Bibliografía

1. La utilización de bases imponibles presuntas y los principios de la imposición. Fernández, L., Asociación Argentina de Estudios Fiscales.
2. Tributación en el Mercosur y posibilidades de coordinación, Barreix, A y Villela, L., Banco Interamericano de Desarrollo, Departamento de integración e programas regionales, 2003.
3. Sesión plenaria III: diferentes retos de política y administración tributaria que enfrentan las micro, pequeñas y medianas empresas, Pita, C, secretario ejecutivo del CIAT.
4. Afip, Régimen simplificado para pequeños contribuyentes Monotributo, Salim, J, D'angela, W, junio de 2006.
5. Afip, Evolución de los regímenes simplificados para pequeños contribuyentes en la República Argentina, Salim, J y D'Angela, W, presentación efectuada por el cp Walter D. D'Angela en el Encuentro Internacional de Areas de Estudios Económicos Tributarios, Buenos Aires, 15 al 17 de noviembre de 2006.



6. Tributación de la pequeña y mediana empresa, Documento de referencia para la Conferencia del Diálogo Tributario Internacional, Buenos Aires, octubre de 2007, personal técnico del FMI, con la colaboración de funcionarios de otras organizaciones que participan en el diálogo tributario internacional (Banco Interamericano de Desarrollo, OCDE y el Banco Mundial).
7. Recomendaciones y mejores prácticas para la tributación de pymes en Latinoamérica, Banco Interamericano de Desarrollo, equipo de proyecto: Márquez, M, Barreix, A y Villela, L., Encuentro Internacional de Estudio, Santa Cruz de la Sierra, Bolivia, 24 al 28 de octubre de 2005.
8. Banco Interamericano de Desarrollo, Departamento de integración y programas regionales, División de integración, comercio y asuntos hemisféricos, Instituto para la integración de América Latina y el Caribe.
9. Regímenes especiales de tributación para pequeños contribuyentes en América Latina, González, D, 2006.
10. Fiscalidad de la Pyme. Sesión Plenaria IV. La Carga Fiscal y administrativa de las Pyme Argentinas. Lic Castagnola , Horacio Buenos Aires Octubre 2007
11. La Pymes en la Argentina. Documento de trabajo N° 47 Fiel 2005
12. Qué es una Pyme en Argentina?. Cleri, Carlos
13. Ley 25865 HONORABLE CONGRESO DE LA NACION ARGENTINA IVA – MONOTRIBUTO REGIMEN LEGAL – MODIFICACIONES. Publicada en el Boletín Oficial del 19-ene-2004. Ley 25877 REGIMEN LABORAL. Derógase la Ley N° 25.250 y sus normas reglamentarias. Ordenamiento del Régimen Laboral. Derecho Individual del Trabajo. Período de Prueba. Extinción del Contrato de Trabajo. Preaviso. Promoción del Empleo. Derecho Colectivo del Trabajo. Negociación Colectiva. Procedimiento de la Negociación Colectiva. Conflictos Colectivos
14. Tributación para las PYMES en America Latina, Raúl Félix Junquera Varela y Joaquín Pérez Huete Instituto de las Finanzas Públicas Argentinas 2001
15. Planteos de defensa de los derechos de los contribuyentes frente al fisco Luis R Carranza Torres Legis 2007
16. 1ª Jornada de Derechos de Contribuyente CPCE Córdoba